

El principio de justicia en la tributación*

Carlos Mario Vargas Restrepo**

Universidad Católica de Oriente, Rionegro

Artículo corto/ Recibido: 3 de septiembre de 2012/ Aceptado: 31 de octubre de 2012

RESUMEN

La justicia es un concepto que si bien tiene unos criterios universales, resulta abstracto y subjetivo, lo que implica la interpretación de los contextos. En este artículo se presenta una aproximación al tema de lo justo en relación con la teoría de la imposición, sirviendo como punto de reflexión en torno a dicho principio como virtud y criterio que debe caracterizar la gestión de los sistemas tributarios. Bajo esta perspectiva, la reflexión incluye el análisis de algunos aportes filosóficos, tales como los de Platón, Aristóteles, Kant, Rawls, entre otros, que sustentan esta propuesta y la necesidad de configurar impuestos justos que permitan desarrollar adecuadamente las funciones de la hacienda pública.

Palabras clave

Justicia, impuesto, carga tributaria, sistema tributario.

* Este trabajo constituye un avance del proyecto de investigación “Concepción del principio de justicia tributaria en el sistema tributario colombiano”, que se desarrolla para la Universidad Católica de Oriente (Rionegro, Antioquia).

** Contador Público, especialista en Gestión Tributaria, Magíster en Gestión de Organizaciones, estudiante de doctorado en Ciencias Contables, Universidad de los Andes (Mérida). Docente Investigador, Universidad Católica de Oriente, Rionegro (Antioquia). Grupo COMEX, línea de investigación: Hacienda Pública. (cvargas@uco.edu.co).

The principle of justice in taxation

ABSTRACT

Although justice is known as a universal concept, it is still abstract and subjective; hence, it should entail an interpretation of its plausible contexts. This article poses an approach to fairness regarding taxation theory, considering such principle as a virtue and criterion to define procedures in the taxation system. Under this view, the analysis of several philosophical contributions is included. In this way, Plato, Aristotle, Kant, Rawls, and other authors' inputs support both this proposal and the need to configure fair taxes to allow adequately the development of functions of public treasury.

Keywords

Justice, tax, tax rates, taxation system.

O princípio de justiça na tributação

RESUMO

A justiça é um conceito que, ainda que contenha alguns critérios universais, resulta abstrato e subjetivo, o que implica, portanto, a interpretação dos contextos. Neste artigo se apresenta uma aproximação ao tema do justo em relação com a teoria da imposição, servindo como ponto de reflexão em torno a dito princípio, como virtude e critério, que deve caracterizar a gestão dos sistemas tributários. Sobre esta perspectiva, a reflexão inclui a análise de alguns aportes filosóficos, tais como os de Platão, Aristóteles, Kant, Rawls, entre outros, que sustentam esta proposta e a necessidade de configurar impostos justos que permitam desenvolver adequadamente as funções da fazenda pública.

Palavras chave

Justiça, imposto, carga tributária, sistema tributário.

INTRODUCCIÓN

Los Estados requieren recursos para financiar los gastos públicos de funcionamiento e inversión. La fuente principal de dichos recursos está constituida por los diferentes tributos que el Estado, en uso de su poder soberano, impone a sus administrados, bajo algunos principios desarrollados en la tributación, dentro de los que emerge el de justicia.

Este concepto, sin embargo, es un concepto abstracto que ha generado discusiones a lo largo de la historia en todas las disciplinas. En el campo de la hacienda pública y del derecho tributario aparece como uno de los principios rectores, e inclusive podría señalarse que todos los demás principios de la tributación tienden al de justicia. Es como si este principio incluyera a todos los demás. Pero aún así, ¿cómo comprenderlo y aplicarlo debidamente en estos ámbitos?

Este trabajo presenta una aproximación al tema de lo justo, orientándose en su aplicación hacia la teoría de la imposición, campo este en el que confluye la disyuntiva entre hacer eficiente el recaudo tributario y la asignación de la carga tributaria entre los diferentes contribuyentes.

Es preciso señalar que más que dictar un conjunto de soluciones al respecto, pretende servir de punto de reflexión en torno a la justicia como virtud y como criterio que debe caracterizar el actuar de las diferentes instituciones a fin de que permita visualizar algunas dificultades suscitadas en la tributación y así mismo analizar las posibles soluciones.

Bajo esta perspectiva, la reflexión incluye el análisis de los aportes filosóficos de

Platón, Aristóteles y Kant, entre otros, para los cuales la justicia se eleva a la categoría de virtuoso. Así mismo se recogen algunos apuntes del catedrático de Harvard, John Rawls, que bien define en su *teoría de la justicia* el objeto que se debe perseguir en la aplicación de este principio, y los señalamientos de otros autores que sustentan los análisis, como se irá descubriendo en lectura de este trabajo.

Las reflexiones que se hacen permean constantemente la teoría de la imposición —propósito principal de este trabajo—, pretendiendo argumentar, de una parte, la necesidad impuestos justos y, por otra, la evidencia de que tales impuestos existen, como quiera que estos instrumentos de política fiscal, además de permitir la financiación del gasto público, tienen un fin superior de redistribución de la riqueza y de la renta nacional.

REFLEXIONES EN TORNO A LO JUSTO

Los Estados deben cumplir con unos fines constitucionales y legales en virtud de los cuales deben crear los mecanismos para que la población pueda acceder a los servicios públicos y de esta manera satisfacer sus necesidades básicas y disfrutar de sus derechos fundamentales. Bajo esta perspectiva, se entiende el hecho de que los Estados requieran recursos para financiar sus gastos de funcionamiento, de inversión en infraestructura y el gasto público social. Es bien sabido que la fuente principal de dichos recursos en la mayoría de Estados está constituida por los diferentes tributos que éstos, en uso de su poder soberano, imponen a sus administrados, bajo algunos prin-

cipios desarrollados en la tributación que tienen sustento constitucional y legal, tales como suficiencia, capacidad de pago de los sujetos pasivos, legalidad, generalidad, comodidad, economicidad, equidad y justicia.

Lo denso del tema se da al reconocer que cada uno de estos principios requiere de un desarrollo desde sus fundamentos filosóficos y epistemológicos hasta su aplicación pragmática en un contexto determinado. La justicia no es ajena a esto y de ahí la reflexión que se pretende en este trabajo.

Para iniciar, es conveniente aproximarse a la definición del término. Se recurre a fuentes que aunque antiquísimas, continúan vigentes aún en nuestros días. Según el griego Aristóteles (2010), la justicia es “aquel hábito que dispone a los hombres a hacer cosas justas y por el cual obran justamente y quieren las cosas justas”.

Ahora bien, ¿qué entender por cosas justas? El mismo autor define más adelante que lo justo es lo legal y lo igual (Aristóteles, 2010). Se puede observar entonces que la justicia misma implica otros muchos tópicos que hacen posible su existencia y aplicación, como se verá en este aparte. De ahí que el principio de justicia resulte ser bastante complejo en su fundamento teórico y práctico. Retomando los aportes aristotélicos frente al concepto de justicia, pareciera ser que todo lo que es legal es de alguna manera justo. Sin duda que esto sería la justicia ideal y particularmente en el campo del derecho tributario en el que la ley debiera establecer de manera clara y justa el nivel de imposición de los diferentes sujetos pasivos.

No obstante, es preciso tener cuidado con este último planteamiento toda vez que la ley misma puede tener criterios de injusticia, dado que son formuladas por seres humanos que pueden plasmar en ellas de manera intencionada o no sus criterios subjetivos, que a la postre pueden favorecer intereses particulares y lesionar los principios constitucionales y legales de la justa imposición. Por lo tanto, las diferentes instituciones presentes en las altas esferas del Estado deben velar para que las normas sean justas en sí mismas.

Ahora bien, relacionado con lo legal aparece la seguridad jurídica como instrumento que ampara de una manera aproximadamente estable el vínculo jurídico entre la administración pública y los administrados, por lo menos durante un periodo gravable. Así, entonces, perdura la idea de que en materia tributaria se debe hacer más justo el reparto de la carga tributaria y así mismo dotar al contribuyente —quien es la parte más débil de la relación tributaria— de verdaderos e idóneos mecanismos de defensa ante la aplicación o inaplicación de leyes tanto justas o injustas, así como la lucha por la eliminación del criterio discrecional o de analogía en el establecimiento de los beneficios fiscales. (De la Cruz & González, 2012).

De otro lado, Platón (s.f.), en su obra *La República*, hace insistentes aproximaciones al concepto de justicia. En primer lugar enseña que lo justo es “dar a cada uno lo que se le debe”, lo cual constituye la esencia y principio fundamental de la justicia: “*Unicuique suum tribuere*” que significa “a cada uno lo suyo”. En segundo lugar con-

sideró que el Estado justo existía “cuando los tres linajes de naturalezas que hay en él hacían cada uno lo propio suyo”. Los tres linajes a los que hacía referencia Platón corresponden a los tres poderes públicos que coexisten dentro de la estructura del Estado: legislativo, ejecutivo y judicial, los cuales de manera armónica deben garantizar el cumplimiento del cometido estatal dentro del principio de justicia. Aún más, Platón planteó que “no hay sociedad que violando la justicia, pueda cumplir sus fines”.

Kant, por su parte, funda el Estado justo en tres principios *a priori*: la libertad, la igualdad y la independencia, coincidiendo con Aristóteles en el principio de igualdad. Así lo deja ver en su obra *Teoría y práctica*, en la que sostiene que la libertad consiste en dejar que cada hombre busque su felicidad de la manera que considere más conveniente para él sin causar perjuicios a sus semejantes (1993). De otro lado, la igualdad la constituye el hecho de que todos los miembros de una comunidad están sometidos a leyes de coacción por estar bajo la soberanía estatal (1993), lo que supone la conocida premisa que dice que “todos los hombres son iguales ante la ley”. Sin embargo, la igualdad genera una dificultad adicional a la problemática que se analiza en este trabajo y consiste en que hace posible la existencia de desigualdades en razón de que el bienestar de unos miembros de la comunidad depende inexorablemente de la voluntad de otros. ¿Cómo hacer entonces que el sacrificio de todos sea igual?

Se suscita entonces una disyuntiva entre la teoría del beneficio y la teoría del sacrificio que afecta la gestión del sistema impositivo

por parte del Estado y la percepción que de la justicia se puedan hacer los ciudadanos —contribuyentes—. Bajo esta perspectiva, ¿cómo determinar la igualdad en el derecho tributario?, ¿se determina por el hecho de que los contribuyentes perciban el mismo nivel de renta o porque tienen las mismas oportunidades económicas y sociales? En este sentido, Restrepo (2005) enseña que “las materias tributarias no conducen a un igualitarismo indiscriminado, puesto que las circunstancias individuales de los contribuyentes no son idénticas”.

Pero aún más, la igualdad, además de considerar a todos los hombres iguales ante la ley, supone la igualdad en derechos y oportunidades, lo cual agrega complejidad al tema de lo justo, y concretamente del impuesto justo, máxime al considerar lo expuesto en el párrafo precedente.

Finalmente, la independencia a la que se refiere Kant tiene que ver con la posibilidad que tienen los ciudadanos de ejercer su derecho al sufragio y decidir de alguna manera sobre los asuntos del Estado. Nótese que esto guarda estrecha relación con dos principios sustanciales de la tributación que señalan, de una parte, la existencia previa de una ley para que pueda existir un impuesto y, de otra, la necesaria representación del pueblo dentro del órgano legislativo para el mismo fin.

A la luz de estos planteamientos se puede constatar el por qué la justicia ha sido uno de los temas que más debates ha suscitado por parte de diversos autores en todos los tiempos y, pese a ello, continúa siendo un concepto abstracto cuya aplicación en la

realidad social, política y económica se torna compleja por diferentes circunstancias, entre las que se cuentan interpretación del entorno normativo, variables sociales o culturales y optimización de recursos.

En este sentido, se puede afirmar que no existe un concepto consensuado de justicia. El concepto de este principio debe elaborarse en cada contexto, lo cual dificulta su comprensión y aplicación. Sumado a esto, Salazar (2000) expuso que “la pregunta ¿qué es la justicia?, estrictamente no ha tenido una respuesta satisfactoria y definitiva y no puede tenerla”. No obstante, el mismo autor, interpretando a Agnes Heller, plantea posteriormente que se puede predicar una distinción de la justicia entre aquella que es estática o formal, a partir de la cual se pueden dictar algunos universales de la justicia (lo legal, lo igual, lo imparcial, lo equitativo...) y la justicia dinámica que implica la interrelación de contextos (Salazar, 2000).

Adicional a lo anterior, cabe anotar que en este contexto el discurso de lo justo es semejante al de lo bueno y ello también agrega dificultad al asunto. Lo que una persona considere bueno dependerá de su concepción respecto de ello. El pensamiento filosófico de autores tales como Eudoxo, Protágoras, Aristipo y el mismo Kant, confirman este planteamiento. Hirschberger (1994) señala que “en cuestiones de vivencias de valor, es decir, en los problemas que giran en torno a lo útil, a lo bello, a la alegría, a lo bueno y justo, se trata sólo (...) de sentimientos puramente personales”. Por consiguiente, en materia fiscal lo que el legislador considere como justa carga tributaria, para los contribuyentes puede que no lo sea.

Es una cuestión cargada de un alto grado de subjetividad.

Por otra parte, es importante reconocer que lo justo se predica de la convivencia del hombre en sociedad, es decir, el concepto de justicia considera el entorno y las relaciones de los hombres. Precisamente por ello requiere de cierta regulación a través de disposiciones normativas. Frente a este planteamiento, Cicerón (1967) sostuvo que la ley es “la fuerza de la naturaleza; ella la mente y la razón del [hombre] prudente; ella la regla del derecho y de la injuria”; es decir, la regla de lo justo y lo injusto. En el mismo sentido, Hirschberger (1994), interpretando a Aristóteles, escribió que “con la ley es el hombre el ser más perfecto; sin la ley, el más salvaje animal”. Inclusive el mismo Aristóteles afirmó en *Ética a Nicómaco* (2010) que “lo justo (...) existe sólo entre hombres cuyas relaciones mutuas están gobernadas por ley”. Recuérdese que ya se había dicho que lo justo es legal.

Sin embargo, definir un marco normativo bajo el cual se establezca la línea que separa lo justo de lo injusto se convierte en sí mismo en algo complejo. Como se anotó anteriormente, el concepto de justicia puede tener connotaciones personales y estrechamente ligadas al contexto de su aplicación; y la concepción de justa carga tributaria en el ámbito fiscal puede ser diferente para el legislador y para los diferentes sujetos pasivos.

Santo Tomás de Aquino, en la misma línea de Aristóteles, también pone de relieve la necesidad de regulación de las relaciones en sociedad, en aras de asegurar el principio de justicia. “En la naturaleza humana se en-

cierran inmensas fuerzas. Es preciso encauzarlas por vías justas, y para ello es necesaria la disciplina; pues el hombre se inclina fácilmente a seguir sus gustos y caprichos” (Hirschberger, 1994).

Con lo expuesto hasta este punto, reviste importancia establecer de manera clara y precisa el concepto de justicia y los criterios bajo los cuales se debe aplicar. Ayudando a este efecto, Rawls (1995) —teórico de Harvard— indica:

La justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, como la verdad lo es de los sistemas de pensamiento (...), no importa que las leyes e instituciones estén ordenadas y sean eficientes: si son injustas han de ser reformadas o abolidas.

Desde los planteamientos filosóficos de Rawls, la justicia es la virtud sobre la cual deben edificarse las estructuras sociales y definirse el marco normativo bajo el cual se regule la forma de interactuar de los miembros de la comunidad. Así mismo, la justicia deberá caracterizar el vínculo jurídico que existe entre el Estado y sus administrados. No deberá, por lo tanto, auspiciarse la más remota posibilidad de injusticia. La única opción de permitir una opción injusta es porque se quiere evitar una aún mayor. Como afirmaría alguna vez el mismo Rawls, “la verdad y la justicia no pueden estar sujetas a transacciones” (1995).

Infortunadamente, en el trasegar histórico de muchos pueblos se ha evidenciado una mala interpretación y aplicación de la virtud y de la justicia. Se han construido sistemas opresores en los que lo justo consiste en el poderío de los fuertes sobre los débiles. Son

los primeros quienes tienen opciones de crear normas y de definir los criterios bajo los cuales se orienta el destino de los pueblos. A los débiles les corresponde la tarea de obedecer, como quiera que es el único mecanismo para permanecer en una aldea global altamente competitiva en la que predominan los intereses particulares y el beneficio de las minorías; es decir, de los fuertes.

Resulta incomprensible desde cualquier punto de vista que sean unos pocos organismos los que establezcan las directrices bajo las cuales los países deben enmarcar sus decisiones en materia económica, social y política, sin consideración de las circunstancias particulares y de las necesidades apremiantes de los ciudadanos. No tomar en cuenta dichas directrices puede implicar para un estado la pérdida de opciones de acceso a los recursos externos de las instituciones multilaterales.

En muchos campos es así y en lo tributario no está la excepción. Muchas de las modificaciones a los sistemas impositivos son producto de la “imperiosa” necesidad de los Estados de acoger las políticas señaladas por algunas instituciones u otros Estados como requisito para la contratación de nuevos empréstitos o para suscribir algún tratado bilateral o multilateral. La inquietud que queda es: ¿Cómo se contempla el principio de justicia en esos cambios al ordenamiento tributario?

Estos planteamientos estarían bien desde la perspectiva maquiavélica en la que no importa la virtud sino la eficacia en las actuaciones y las decisiones. Así, entonces, el legislador puede utilizar cualquier tipo de

medios, incluso los considerados inmora- les, y aun así continuar siendo justo en tanto proteja los intereses del Estado.

Sin embargo, dentro de lo que es consi- derado virtuoso y justo por la generalidad de las personas, esta propuesta no tendría ningún tipo de asidero. Habría que pensar, por el contrario —al estilo de Sócrates—, en construir sistemas que estén al servicio de las personas y leyes que protejan los derechos de las mismas. En este escenario, “la justicia sería que las leyes fueran de tal manera que todos fuéramos colectivamente más fuertes que cualquier individuo por sí solo y que todos estuviéramos protegidos contra cualquier persona que intentara arro- llar nuestros derechos colectivos e indivi- duales” (Phillips, 2004). Más adelante, este mismo autor dice que en “todas nuestras acciones, ya seamos gobernantes o ciuda- danos corrientes, deberíamos esforzarnos por alcanzar el ideal de actuar desde unos fundamentos morales sólidos, con el fin de ser más virtuosos”.

Derivado de lo anterior, entonces, se puede establecer que si bien es cierto las leyes de- ben tener aplicación igual en cualquier ubi- cación dentro del ámbito de cobertura para todas las personas que estén bajo la sobe- ranía de ellas, éstas deben ser en sí mismas justas. Pero, ¿qué define que una norma sea justa o injusta? ¿Cómo establecer y garan- tizar la justicia dentro de una disposición normativa?

Bueno, ya se había mencionado que lo justo es lo legal y lo igual; pero también podría pensarse que lo justo tiende al equilibrio. Luego, la justicia debería propender al equi- librio y asegurar el respeto de los intereses

de la colectividad y del Estado mismo bajo un esquema de flexibilidad en su aplicación. Nótese bien que se dice en su aplicación, no en sus fines. La justicia, como se expuso anteriormente, no puede estar sujeta a nego- ciaciones y por lo tanto los derechos de las personas son inalienables, deben ser prote- gidos siempre y no pueden estar sometidos al libre albedrío de los administradores de justicia. Phillips (2004) señala en este sen- tido que “la propia viabilidad de la justicia depende de cierto grado de movimiento, de flexibilidad, de experimentación. Los que pueden permanecer (...) inalterables son sus fines”.

Lo anterior cobra sentido si se tiene en cuenta que los entornos son dinámicos y en su evolución imponen nuevos retos a las di- ferentes instituciones. La administración de justicia implica considerar todos estos mo- vimientos y estar en la capacidad de ade- cuarse a los mismos garantizando la rectitud y protección de los derechos. En efecto, es común encontrar casos determinados sobre los que no se ha legislado porque obedecen a circunstancias no contempladas o incluso inexistentes al momento de crear la nor- ma. Como consecuencia de esto se podría establecer otro problema para el principio objeto de análisis: ¿Cómo asegurar la inal- terabilidad del criterio de lo justo en medio de un entorno que evoluciona constante- mente y exige flexibilidad y adaptabilidad? Los planteamientos de Rawls dan claridad frente a lo anterior, cuando señala que:

(...) una sociedad está bien ordenada no sólo cuando fue organizada para promo- ver el bien de sus miembros, sino cuando también está eficazmente regulada por una concepción pública de la justicia. Esto

quiere decir que se trata de una sociedad en la que: 1) cada cual acepta y sabe que los demás aceptan los mismos principios de justicia, y 2) las instituciones sociales básicas satisfacen generalmente estos principios y se sabe generalmente que lo hacen. (1995)

Por ello se recoge nuevamente el planteamiento respecto a que la concepción de lo justo debe construirse a partir del contexto en que se aplica y por consiguiente no es factible afirmar que exista un ámbito único de la justicia. De hecho, se puede evidenciar que este principio tiene cabida en múltiples discursos, en el jurídico, en la política, en la filosofía, en la ética, en la religión, en la economía, en la administración, en la sociología, entre otros.

En este momento de la exposición en torno al tema, se agrega otro punto de discusión. ¿Tiene que ver la justicia con la imparcialidad? Por decirlo de otra manera, ¿ser justo es ser imparcial? De primer momento podría señalarse que la justicia implica actuar de manera imparcial. En efecto, la obtención de resultados justos es el producto de un proceso justo; es decir, imparcial. Para ilustrar este planteamiento, puede afirmarse que sin consideración a ninguna otra circunstancia, el hecho de que el Estado realice la distribución equitativa de los recursos públicos de educación entre todos sus administrados, sería un acto de justicia social enmarcado dentro de un esquema imparcial.

Sin embargo, la imparcialidad encuentra un límite cuando pisa los terrenos de lo ético y de lo moral; y en estas esferas debe modificarse el criterio. Bajo esta perspectiva, lo justo implica considerar las circunstancias

y las condiciones de las diferentes personas: nivel de ingresos, estrato socioeconómico, empleabilidad, zona de residencia, entre otros, con lo cual cambia la imparcialidad en el asunto.

Continuando con la ilustración del párrafo precedente, al incluir estas características al modelo de justicia, la aplicación del gasto público social tendrá que ser necesariamente distinto y no en proporciones estrictamente iguales. Esto sería justicia distributiva y estaría en concordancia con una de las funciones de la hacienda pública de corregir los fallos del mercado y redistribuir la riqueza y la renta nacional entre los ciudadanos de un Estado. Quizás el resultado absolutamente justo no exista pero de esta manera hay más probabilidades de acercarse a él. Es por ello que Phillips (2004) afirma que “la imparcialidad solo interviene en situaciones en las que no existen interrogantes éticos”.

A partir de lo anterior, surge un aspecto formal de la justicia, un precepto quizás de ésta, en razón del cual se debe tratar de modo igual a los iguales y de modo desigual a los desiguales. Esto significa que una vez elaborada la concepción de justicia en el respectivo contexto, debe aplicarse bajo el esquema de la justicia distributiva, dando más al que menos tiene y dando menos al que posee más. Del lado de la hacienda pública, sugiere imponer más tributos a quien perciba mayor nivel de renta y viceversa. Esto es lo que se conoce como progresividad y capacidad de pago.

Así, entonces, es menester que el Estado garantice una adecuada división de las obligaciones y beneficios de las personas

dentro de un espíritu de justicia; lo cual, a la postre, se configura en el objeto de ésta. En efecto, Rawls (1995) define dicho objeto como “el modo en que las grandes instituciones sociales distribuyen los derechos y deberes fundamentales y determinan la división de las ventajas provenientes de la cooperación social”. Inclusive más adelante, el mismo autor reitera este planteamiento al anotar que “la justicia de un esquema social depende esencialmente de cómo se asignan los derechos y deberes fundamentales, y de las oportunidades económicas y las condiciones sociales en los diversos sectores de la sociedad”.

De acuerdo con lo anterior y desde una perspectiva matemática, lo justo también concierne a lo proporcional, lo cual está dado por la justa distribución de sacrificios y beneficios entre las personas involucradas en un proceso determinado. En la hacienda pública, por ejemplo, ha de imponerse justamente la carga impositiva entre los asociados de un Estado a fin de obtener recursos que permitan financiar el gasto público. De otro lado, se debe asignar también de manera justa los bienes y servicios ofrecidos por el Estado. Bajo el enfoque de lo proporcional sería que quien tiene más pague más tributos (progresividad del impuesto) y reciba menos servicios públicos de parte del estado; y viceversa. En este sentido, lo justo en tanto que es proporcional es también correctivo, lo cual está en total armonía con las funciones de las finanzas públicas. El problema surge al establecer los criterios bajo los cuales se debe imponer el nivel óptimo y justo de tributación y se debe asignar el gasto público social. Esto significa entonces que lo proporcional está relacionado con el equilibrio explicado anteriormente.

Continuando con el análisis, se agrega otra consideración al tema de lo justo: ¿La justicia sostiene alguna correspondencia con la equidad o estos dos términos son equivalentes? ¿Ser justo significa ser equitativo?

En la teoría de Aristóteles ambos términos son equivalentes, pero en ocasiones, lo equitativo es mucho más que lo justo. Ya se mencionó que lo justo es lo legal y ello puede generar cierta limitación. En efecto, la ley es general e impersonal, lo que significa que puede contener vacíos o dejar de reglar circunstancias particulares. De hecho, en el derecho tributario es muy común encontrar vacíos normativos que posibilitan criterios diversos de interpretación y aplicación de la norma. Por lo tanto, en situaciones no contempladas por la ley se debe proceder bajo un parámetro equitativo; es decir, bajo el espíritu de la norma y el fin pretendido por el legislador al decretarla. Luego, lo equitativo aunque es por supuesto justo, rectifica o complementa la ley cuando ésta por su carácter de general y abstracta no contempla algunos casos particulares. En palabras de Aristóteles (2010):

Cuando la ley hablare en general y sucediere algo en una circunstancia fuera de lo general, se procederá rectamente corrigiendo la omisión en aquella parte en que el legislador faltó y erró por haber hablado en términos absolutos, porque si el legislador mismo estuviera ahí presente, así lo habría declarado, y de haber sabido, así lo habría legislado.

Por lo tanto, lo equitativo es justo, y aun es mejor que lo justo, no mejor que lo justo en absoluto sino mejor que el error resultante de los términos absolutos empleados por la ley.

Ahora bien, la justicia supone dos partes, quien la practica y quien la recibe. Al primero se le denomina agente, al segundo paciente. De acuerdo con esto, si alguno recibe una injusticia es porque existe otro que obró injustamente; pero si recibe una justicia es porque también existe otra persona que está actuando justamente. La justicia, por lo tanto, implica una relación entre quien da y quien recibe. Sin embargo, es preciso preguntar si todos los actos realizados bajo los criterios de la justicia son en realidad justos. Por consiguiente, debe tenerse en cuenta que el denominar justo a un acto realizado por un hombre, dependerá de la intencionalidad de éste al realizarlo y de si lo hizo voluntaria o involuntariamente.

Practicar la justicia requiere de voluntad y conciencia. Lograr resultados justos en ausencia de estos aspectos no implica que sean justos en realidad; se consiguieron por mera casualidad, es decir, por accidente. Lo voluntario es lo que “alguno hace entre las cosas que dependen de él, con conciencia y sin ignorar a quién, ni con qué, ni por qué” (Aristóteles, 2010). Así, el derecho tributario debe estar caracterizado por la aplicación de la justicia de manera voluntaria y consciente, tanto desde la administración pública como por parte de los diferentes contribuyentes y sujetos pasivos. Esto sugiere, como se ha mencionado reiterativamente, la imposición de una justa carga tributaria y la justa asignación del gasto público.

LA JUSTICIA EN LA TRIBUTACIÓN

En el campo de la hacienda pública y del derecho tributario, la justicia aparece como uno de los principios rectores. Es más, se

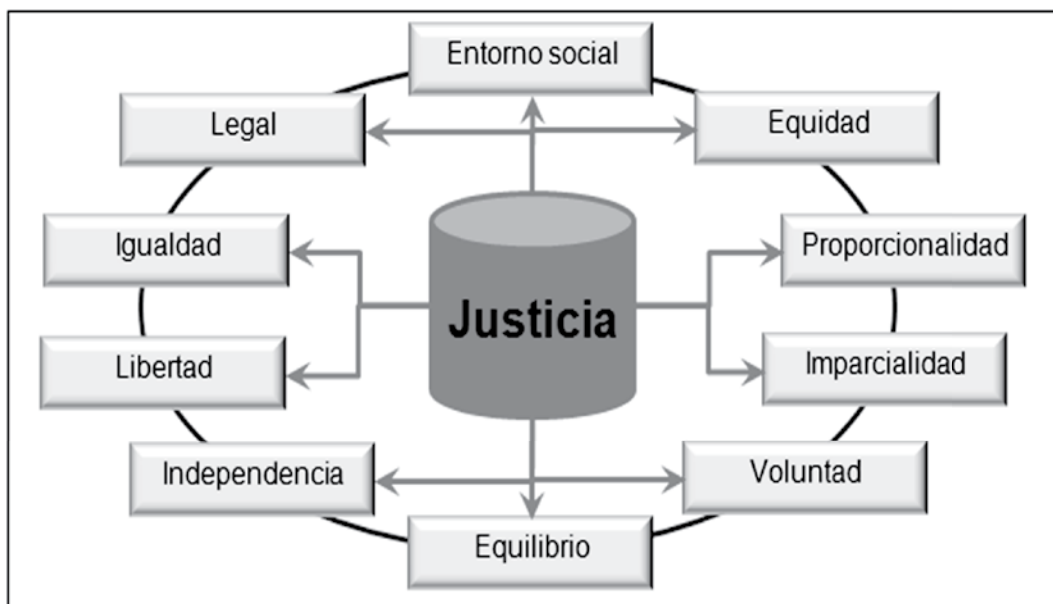
podría señalar que todos los demás principios de la tributación tienden al de justicia. Es como si este principio incluyera a todos los demás. Pero aún así, ¿cómo comprenderlo y aplicarlo debidamente en este ámbito? La situación se torna compleja al considerar todas las interrelaciones que sostiene la justicia con otros principios tales como la legalidad, la igualdad, la libertad, la independencia, el equilibrio, la imparcialidad, la proporcionalidad, la voluntad, tal como se expuso anteriormente (Gráfica 1).

Ahora bien, aunque es cierto que la hacienda pública colombiana y su derecho tributario contemplan el principio de justicia tributaria dentro del ordenamiento constitucional a nivel de los ingresos, no se evidencian análisis rigurosos del mismo a efectos de interpretarlo adecuadamente y aplicarlo en el sistema impositivo; al tiempo que no existen disposiciones expresas que consideren este principio a nivel de los gastos públicos. No se evidencian desarrollos del concepto que posibiliten su adecuada comprensión por parte de la administración y de los administrados. Es necesario, por lo tanto, dilucidar el principio y su aplicación en los ingresos tributarios y en el gasto estatal, pues “sólo un sistema de impuestos justo tiene suficientes probabilidades de alcanzar un grado satisfactorio de eficacia práctica” (Arche, 1975, 1986), pues gana la confianza de los sujetos pasivos respecto al mismo.

De hecho, los contribuyentes al imponérseles la carga tributaria que deben soportar, se preguntan de manera instintiva y racional sobre el principio de justicia y pretenden encontrar respuestas frente a la cuantía que deben pagar, la cual analizan dentro de

Gráfica 1. Interrelaciones de la justicia con otros principios

Fuente: Elaboración del autor



un marco general en el que relacionan dicha cuantía con los beneficios que puedan recibir del Estado y con los fenómenos políticos frente a los que sienten escozor, tales como la corrupción y la formulación de normas que benefician intereses particulares, lo cual genera en ellos el rechazo y la necesidad de protestar contra lo que a toda luz es injusto.

Retomando algo que se había insinuado anteriormente,

(...) la justicia como la belleza y la bondad, quizá puedan ser objeto, pero nunca resultado de ciencia. La justicia es algo que no se demuestra, sino que se siente, y es especialmente un concepto límite, una tendencia, que casi siempre se realiza por aproximación. (Arche, 1975, 1986)

Por otra parte, los sistemas tributarios se enfrentan a la disyuntiva entre recaudación

y justicia fiscal, en virtud de la cual éstos deben condicionarse a los criterios constitucionales, coincidentes en la mayoría de Estados y sintetizados básicamente en capacidad de pago, equidad, progresividad y legalidad. De una parte, la recaudación es inminentemente necesaria en aras de proveer al Estado de recursos con los cuales financiar el gasto público de funcionamiento e inversión, como se anotó antes. Por otro lado, la cuestión respecto a la imposición de la justa carga tributaria a los contribuyentes resulta bastante compleja, máxime cuando surgen dilemas al momento de establecer tarifas que generan *trade off* entre eficiencia y equidad - justicia.

De hecho, se puede evidenciar que los tipos (tarifas) únicos o proporcionales, pese a que aseguran la eficiencia de la administración pública en la gestión del tributo, lesionan la equidad de las personas y su propia capacidad de pago, toda vez que éstas deben

soportar la misma cantidad de impuesto independiente del nivel de ingresos que perciban. Este fenómeno se acentúa en los impuestos indirectos al consumo, los cuales implican que las personas de estratos socioeconómicos bajos y quizás con escaso poder adquisitivo, deban cargar con el mismo impuesto de las personas de estratificación alta y con mayor capacidad de adquisición de bienes y servicios. Esto es así porque la población requiere satisfacer necesidades básicas tales como alimentación, vestido, salud, vivienda, entre otros, lo cual sin lugar a dudas tiene connotaciones sobre la virtud de la justicia.

A lo anterior se suma el hecho de que en Colombia el impuesto a las ventas tiene una representación importante dentro del recaudo total de ingresos tributarios en el presupuesto de la nación, lo que se evidencia en el hecho de que después del impuesto directo sobre la renta y complementarios de ganancias ocasionales, el IVA es la segunda fuente más importante de este tipo de ingresos para el país (Tabla 1).

En la Gráfica 2 se puede apreciar de manera gráfica la participación de los diferentes impuestos dentro del recaudo nacional de ingresos tributarios por parte de la administración tributaria. El impuesto a las ventas, originado en operaciones dentro del territorio nacional, junto con el procedente de las importaciones de bienes corporales muebles no excluidos por la ley, supera el impuesto sobre la renta. Los otros impuestos representados en la figura corresponden a timbre, gravamen a los movimientos financieros (4x1000) y patrimonio.

Por otra parte, resulta conveniente consi-

derar que el principio de justicia en el ámbito fiscal también está aunado al concepto de capacidad contributiva (*ability to pay*), el cual, de acuerdo con Sáinz de Bujanda (citado por Villegas, 2002), “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto”. Nótese que el autor pone de relieve la necesidad manifiesta de garantizar un ingreso mínimo vital a los contribuyentes con el que puedan satisfacer sus necesidades básicas.

El concepto de capacidad contributiva integra también las nociones de igualdad, equidad y proporcionalidad analizadas en el aparte anterior, confirmando la relación de la justicia con éstas. Vale la pena hacer notar los efectos que tiene dicho concepto en el sistema tributario, a la luz de los postulados de Villegas (2002):

- a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.
- b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes posean mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado [progresividad del impuesto].
- c) No pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

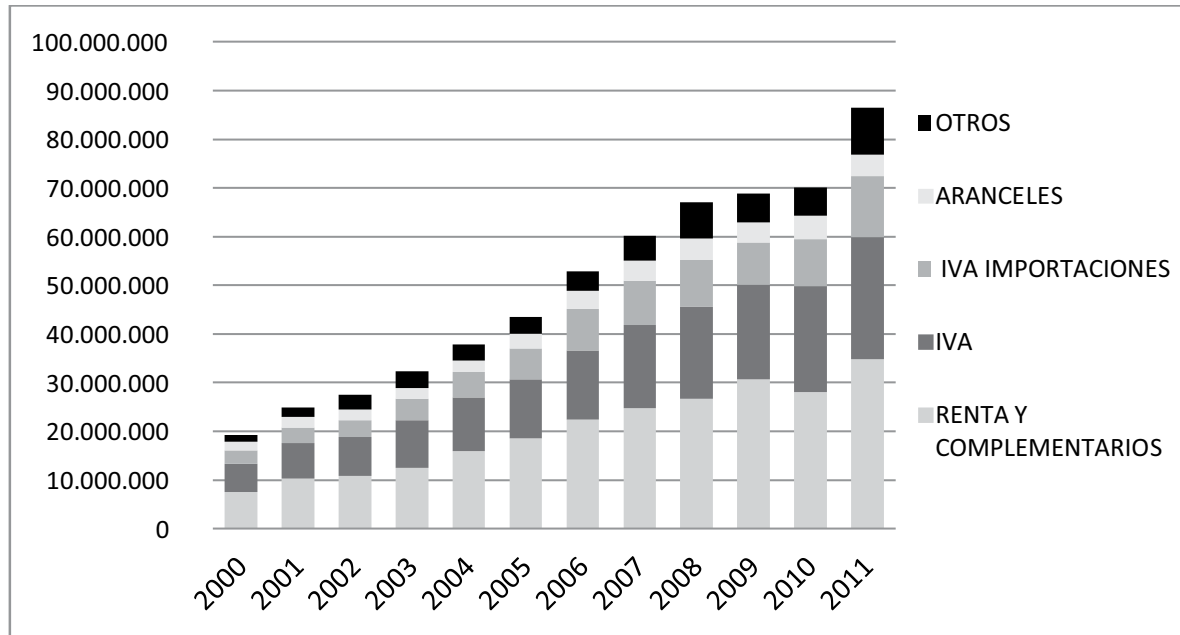
Tabla 1. Recaudo de ingresos tributarios - Impuestos nacionales administrados por la DIAN

Fuente: DIAN

Años / concepto	I. Actividad interna				
	Renta y complementarios	Iva	Timbre nacional	G.M.F.	Seguridad democrática y patrimonio
1990	822,513	411,482	33,789	0	0
1991	1,409,760	628,340	40,831	0	0
1992	1,846,321	894,653	55,565	0	0
1993	2,318,382	1,359,344	15,494	0	0
1994	2,810,450	1,801,397	86,477	0	0
1995	3,483,559	2,218,156	129,584	0	0
1996	4,046,703	3,412,537	148,854	0	0
1997	5,478,876	4,010,276	233,157	0	0
1998	6,061,012	4,512,718	317,176	0	0
1999	6,700,405	4,934,015	336,548	880,692	0
2000	7,526,964	5,789,589	402,693	1,036,744	0
2001	10,261,225	7,322,402	420,749	1,437,359	0
2002	10,859,993	7,951,042	433,977	1,408,101	1,250,722
2003	12,541,673	9,672,157	511,537	1,621,500	1,227,934
2004	15,955,334	11,010,806	574,710	2,237,595	454,012
2005	18,538,970	12,184,699	673,406	2,401,226	474,219
2006	22,419,113	14,129,093	791,208	2,668,946	536,233
2007	24,741,645	17,059,745	863,928	2,989,522	1,232,681
2008	26,666,889	18,857,401	809,376	3,199,639	3,320,867
2009	30,693,656	19,454,512	646,812	3,121,278	2,238,618
2010	28,115,446	21,664,560	357,159	3,224,922	2,235,367
2011	34,820,072	25,106,967	123,923	5,069,606	4,447,798

Gráfica 2. Participación de los impuestos nacionales sobre el total de recaudo de ingresos tributarios

Fuente: DIAN (2011)



- d) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Es por ello que “debiendo ser el impuesto la causa individual de contribución al gasto de los servicios públicos, la justicia del reparto no podía depender sino de la correlación entre la carga del impuesto y la utilidad de los servicios públicos” (Arche, 1975, 1986). No obstante, salta a la vista la dificultad de medir el beneficio imputable a cada contribuyente, máxime al considerar el carácter de indivisibilidad de gran parte de tales servicios públicos prestados por el Estado (seguridad y defensa; infraestructura vial, férrea, fluvial y marítima; programas de salud y educación; proyectos ambientales y saneamiento básico, entre otros). En

razón a esta dificultad, los desarrollos de la hacienda pública hicieron pasar de la relación tributación-beneficio a la relación tributación-sacrificio.

Arche (1975, 1986) afirma que de este modo:

El problema del impuesto se convertía esencialmente en un problema de medida del sacrificio individual correspondiente al pago del impuesto: y se nos quiso convencer de que el impuesto justo se desprendería sin más de la fórmula del sacrificio igual, o proporcional o mínimo.

Como se puede notar, la teoría del impuesto justo se transformó en la teoría del impuesto óptimo; es decir, el tributo que asegura al Estado obtener el nivel de ingresos apropiado para cubrir el gasto público y cumplir con su cometido, el impuesto que sirve de

instrumento para cumplir las funciones de las finanzas públicas de redistribuir la riqueza y la renta nacional, corregir externalidades negativas del mercado y desarrollar adecuadamente las políticas económicas y fiscales que propendan al crecimiento económico. Con esto se corre el riesgo de crear confusiones entre la justicia tributaria y la política económica adoptada por un Estado.

Acorde con esto, surgen algunas inquietudes respecto al criterio de asignación de la carga tributaria entre los contribuyentes, los fundamentos para distribuir la carga del gasto público de manera justa entre éstos, a sabiendas de que dicha distribución tiene como fin el financiamiento del mismo gasto público y, derivado de esto, la concepción que de justicia se tiene en la tributación.

Pues bien, en una primera aproximación a este complejo tema, se puede señalar que si el tributo cumple un importante papel en la economía de servir de instrumento de distribución de la riqueza y de estabilización de la economía —lo cual se ubica por encima de la misma financiación del gasto público—, entonces es necesario determinar los criterios, principios y métodos bajo los cuales el Estado debe intervenir en dicha redistribución de la renta y de la riqueza nacional.

El análisis de estos planteamientos cobra relevancia toda vez que la política fiscal origina la modificación de la justa carga impositiva para los diversos sujetos pasivos, con lo cual cambia completamente la perspectiva de la tributación en el sentido de que la financiación y distribución del gasto público no se convierten en el fin mismo de la imposición sino en uno de los medios para alcanzar otro fin superior de redistribución

y justa repartición de la renta; es decir, lograr el “desplazamiento coactivo de riqueza de una a otra categoría o clase de contribuyentes” (Arche, 1975, 1986).

Lo interesante de todo esto es poder afirmar que el fin redistribuidor de los impuestos se convierte en la prueba reina de que el impuesto justo sí existe y sí es posible. No obstante, es preciso recurrir al impuesto para cumplir este fin con precaución, en el entendido de que deben ser medidas temporales porque de lo contrario se favorecería una actitud de resistencia y un sentimiento de atropello e injusticia en los contribuyentes.

De ahí que la redistribución de la riqueza pudiera complementarse y lograrse en mayor grado, a través de medidas en los gastos tales como la eliminación de desigualdades sociales, política de pleno empleo, la lucha contra la pobreza y la miseria, entre otras.

Finalmente, es preciso anotar que aunque se establecen algunos mecanismos de política fiscal tales como las exenciones y los beneficios tributarios cuyo objetivo es contribuir a desarrollar el principio de justicia tributaria, también es cierto que estos se conceden principalmente en el impuesto sobre la renta y complementarios, y en la generalidad de los casos, para sectores específicos de la economía o sólo para algunas actividades productivas. En teoría, este tipo de beneficios están encaminados a favorecer a la población más vulnerable o como instrumento para desarrollar algunas actividades con las cuales se beneficie finalmente a la comunidad, como quiera que sea el propósito que deba perseguir el Estado al definir su política económica y fiscal. Como consecuencia de lo anterior, tales beneficios

no resultan ser suficientes dada la necesidad de recursos por parte de éste y su imperiosa exigencia de ampliar las bases gravables y el universo de sujetos pasivos.

Así mismo, las exenciones y privilegios injustificados presentan una dificultad adicional al atentar contra el principio de justicia, toda vez que el grueso de la carga tributaria recae sobre pocos sectores: grandes contribuyentes y rentas de trabajo, como anota Restrepo (2005). Por su parte, Ortega (2011) indica que “sectores de la economía como el comercio, tienen una participación notablemente modesta en el pago de impuestos como renta e IVA”. Esto tiene sentido al considerar que el mayor número de beneficios son concedidos a las personas jurídicas y contribuyentes con actividades productoras de renta pertenecientes a determinados sectores o ubicados en zonas geográficas especiales; en tanto que las personas naturales que derivan sus ingresos de las denominadas rentas de trabajo (salarios, honorarios, comisiones y servicios) no logran acceder a las exenciones y las minoraciones estructurales de las que pueden hacer uso en el impuesto sobre la renta suelen ser bastante limitadas.

En efecto, un asalariado solo puede disminuir su base gravable en términos generales, con aportes obligatorios y voluntarios a fondos de pensiones, ahorros en cuentas para el fomento de la construcción, intereses en préstamos de vivienda o con los pagos que efectúe por salud y educación, la deducción permitida por concepto del gravamen a los movimientos financieros y los aportes a la seguridad social en salud; en tanto que el artículo 87 del Estatuto Tributario de Colombia establece que:

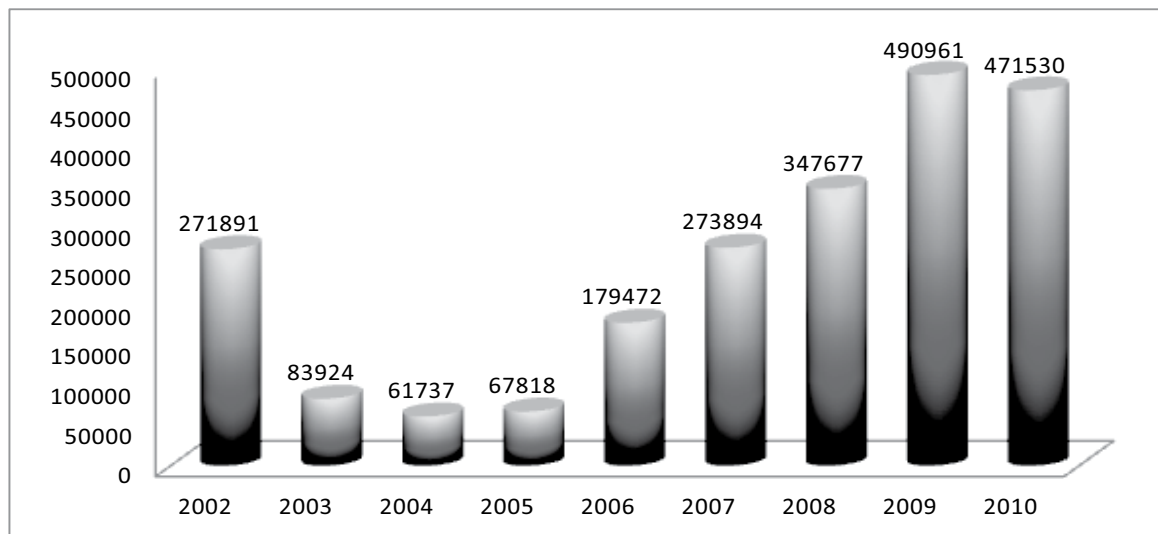
(...) los costos y deducciones imputables a la actividad propia de los profesionales independientes y de los comisionistas, que sean personas naturales, no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos que por razón de su actividad propia perciban tales contribuyentes.

Con todo, es preciso considerar que los beneficios fiscales implican un costo fiscal y financiero para el Estado a la vez que un costo de oportunidad oculto. El fisco deja de percibir ingresos tributarios, lo cual causa desequilibrio en el presupuesto de la nación y ello de manera inexorable supone dos posibilidades: (i) gestionar ingresos de otras fuentes o (ii) disminuir el presupuesto de gastos, medida esta que repercute en el bienestar de la población. En la Gráfica 3 se puede observar que en el periodo comprendido entre los años 2002 a 2010 el costo fiscal de los descuentos tributarios —tan solo uno de los beneficios fiscales— solicitados por personas jurídicas en el impuesto sobre la renta, superó la cifra de 2.2 billones de pesos, sin contar los costos de lo correspondiente a ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional —INCRNGO-, rentas exentas y gastos teóricos.

Téngase en cuenta, además, que a partir del año gravable 2011, si bien desaparece para muchos contribuyentes la deducción especial del 30% por adquisición de activos fijos reales productores de renta —uno de los beneficios más utilizados desde el año gravable 2004—, otros contribuyentes se acogieron a la Ley 1429 de 2010 en la cual se otorgan importantes exenciones y beneficios que pueden incrementar el costo de las mismas para el Estado, tales como pro-

Gráfica 3. Costo fiscal de los descuentos tributarios en el impuesto sobre la renta solicitados por personas jurídicas

Fuente: DIAN



gresividad en el pago del impuesto sobre la renta, descuentos tributarios por vinculación de población en situación de vulnerabilidad e inaplicabilidad de la retención en la fuente, entre otros. No obstante, es de alguna manera justificado por el propósito de la norma de contribuir con la formalización empresarial y la generación de nuevos puestos de trabajo.

CONCLUSIONES

La justicia es un concepto abstracto y subjetivo sometido a múltiples análisis en todos los tiempos. No tiene una única definición, sino que la misma debe construirse en cada contexto particular, considerando las circunstancias propias. No obstante, es preciso establecer una diferenciación entre la justicia formal o estática y la justicia dinámica. En la primera caben aquellos criterios universales reflexionados en torno al asunto de lo justo: lo virtuoso, legal, igual, equitativo,

proporcional, voluntario..., de lo cual se encuentran importantes aportes en el pensamiento filosófico, tal es el caso de Platón, Aristóteles, Kant y Rawls, entre otros.

La segunda es precisamente la justicia que implica la interpretación del entorno y que exige cierto grado de flexibilidad en su aplicación mas no en sus fines. La flexibilidad obedece al dinamismo y evolución de los contextos.

De otra parte, el propósito principal perseguido en la aplicación de la justicia, está dado por la adecuada distribución de derechos y deberes. La hacienda pública no constituye un caso atípico y de ahí la necesidad de imponer dentro de un criterio justo, las cargas impositivas y la asignación del gasto público, lo cual se torna bastante complejo por la diversidad de criterios que se deben tener en cuenta para el efecto. Así, por ejemplo, los sistemas tributarios enfrentan la disyuntiva entre eficiencia en

el recaudo y justicia en la distribución de la carga tributaria; esto último opacado de una parte por la existencia de tarifas únicas que lesionan la equidad, en razón de que no consultan la capacidad de pago de las personas; y de otra, por la creación de exenciones que en muchos casos favorecen a sectores particulares de la economía.

No obstante, es preciso hacer notar que los impuestos como instrumento de política fiscal tienen un fin superior al de la mera financiación del gasto público. En efecto, al servir de mecanismo de redistribución de la renta posibilitan en cierta medida la aplicación del principio de justicia en la tributación; esto es, permiten el traslado forzoso de riqueza de una a otra clase de contribuyentes.

REFERENCIAS

- Arche, F. V. (1975, 1986). *El impuesto justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Aristóteles (2010). *Ética Nicomaquea*. Bogotá: Libros Hidalgo.
- Cicerón, M. T. (s. f). *Las leyes*. Recuperado de: <http://www.iestudiospenales.com.ar/consulta-de-libros/434-las-leyes-marco-tulio-ciceron.html>.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1989). *Decreto 624 de marzo 30 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público
- De la Cruz, M. & González, M. (2012). *Los beneficios fiscales en la doctrina (Parte II. Continuación)*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, (66) 61-102.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN (2011). *Rendición de cuentas*. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/descargas/Rendicioncuentas/2011/rendicion_cuentas_dian.pdf.
- Hirschberger, J. (1994). *Historia de la Filosofía*. Tomo I. (15a. Ed). Barcelona, España: Herder.
- Kant, I. (1993). *Teoría y práctica*, trad. M-F. Pérez López y R. Rodríguez Aramayo, Madrid: Tecnos.
- Ortega, J. R. (2011). *DIAN: Cifras clave*. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/descargas/Rendicioncuentas/2011/Rendicion_de_cuentas_2011.pdf
- Phillips, C. (2004). *Seis preguntas de Sócrates ¿Qué es la virtud, la moderación, la justicia, el bien, la valentía, la piedad?* Madrid: Taurus.
- Platón (s. f.). *La República*. Recuperado de: http://www.nueva-acropolis.es/filiales/libros/Platon-La_Republica.pdf
- Rawls, J. (1995). *Teoría de la justicia*. (2a. Ed). México: Fondo de Cultura Económica.
- Restrepo, J. C. (2005). *Hacienda Pública*. (7a. Ed). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Salazar, F. (2000). Aproximaciones a la justicia. *Revista UIS - Humanidades*, 1(29), 23-33.
- Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (8a. ed.). Buenos Aires: ASTREA.

